



Ігор Криницький

доктор юридичних наук, професор,  
член-кореспондент НАПрН України,  
старший науковий співробітник,  
заслужений діяч науки і техніки України,  
директор Полтавського юридичного інституту  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого  
(Полтава, Україна)  
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-8067-6769>  
[krynytskyi@ukr.net](mailto:krynytskyi@ukr.net)

УДК 347.73:336.22

### СТРУКТУРА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ: ПЕРСПЕКТИВИ ПРАВОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ

Анотація. Перманентна трансформація суспільних відносин у сфері оподаткування потребує передусім своєчасної реакції фахівців-фінансистів, консенсусу парламентарів не тільки у визначенні податкової системи, а й щодо конструювання основних податково-правових категорій, закріплення засад оподаткування, регламентації правового механізму конкретних податків і зборів. Водночас концепція побудови податкової системи України досі не сформована, деталізація її структурних елементів залишається на узбіччі наукових інтересів.

Метою статті є систематизація поглядів вчених і підходів, реалізованих у вітчизняному законодавстві щодо побудови податкової системи, з'ясування її специфіки, співвідношення зі структурою бюджетної системи та окреслення ефективних векторів правової конструкції.

Історія вітчизняного нормотворення знає випадки встановлення і справляння податкових платежів, що формально не включалися до переліку загальнодержавних і місцевих податків і зборів (наприклад, збору на розвиток рекреаційного комплексу в Автономній Республіці Крим та збору на розвиток пасажирського електротранспорту в Автономній Республіці Крим). Таке порушення принципів структурованості й системності податкового законодавства не кануло в минуле. Майже десять років тому було встановлено військовий збір, тимчасовий податковий платіж, що сплачується платниками й досі, проте не згадується в статтях 9 і 10 Податкового кодексу України. Зазначена вада податкового законодавства зумовлює необхідність перегляду профільного кодексу, закріплення умов унеможливлення повторення подібних ситуацій, фіксації чіткої та зрозумілої структури вітчизняної податкової системи.

Обґрунтовано, що, зважаючи на потребу дотримуватись принципу кореляції побудови бюджетної і податкової систем, а також європейського принципу максимально податкової достатності всіх рівнів бюджетів, адресності та результативності оподаткування, структуру податкової системи України доцільно формувати на новій засадничій базі та законодавчо закріпити існування як її складових таких груп податків і зборів: загальнодержавні, республіканські (Автономної Республіки Крим), обласні, районні, локальні (міста, селища, села).

У висновках наголошується, що необхідно врахувати при здійсненні наукових розвідок, проведенні законопроектної роботи щодо конструювання податкової системи України її взаємозв'язаності з бюджетною системою, зважати на особливості нових українських реалій та європейську перспективу нашої держави.

Аргументовані рекомендації щодо внесення змін і доповнень до Основного Закону нашої держави, а також пропозиції щодо коригування нормативних приписів Бюджетного і Податкового кодексів України, деяких інших законодавчих актів.

Ключові слова: податкове право; бюджетна система; податкова система; структура; загальнодержавні податки та збори; регіональні податкові платежі; місцеві податки і збори; податкове законодавство України.

Стрімке становлення і подальший розвиток вітчизняної системи податків і зборів супроводжується як позитивними зрушеннями в правовому забезпеченні суспільних відносин у сфері оподаткування, так і наявністю низки проблемних вузлів з фіскального забезпечення публічних фондів коштів, які потребують невідкладного вирішення. Наразі можемо спостерігати намагання мінімізації негативних факторів податкового регулювання на доктринальному, законотворчому та правозастосовному рівнях. На увагу об'єктивного дослідника в окресленому контексті заслуговує широке коло питань, дотичних до такої економіко-правової категорії, як податкова система України: від дослідження її ретроспективних аспектів, вивчення зарубіжного досвіду нормативного закріплення, теоретичного аналізу правової природи до формулювання законодавчої дефініції, виокремлення концептуальних засад структурування податкової системи.

Значення розв'язання наведених питань передусім пов'язане з тим, що саме податкова система, з одного боку, слугує гарантією фінансової незалежності держави, з другого – через податкові важелі вона справляє регулювальний вплив на економічні процеси в країні. При цьому окреслене системне утворення не може бути автономним від суспільства та держави. Невипадково її часто, і цілком справедливо, називають атрибутом держави. Водночас податкова система має динамічний, еволюціонуючий характер, адже повинна адекватно та своєчасно реагувати на зміни, що відбуваються в навколишньому світі. Конструктивний результат у цій площині значною мірою досягається завдяки вмілому комбінуванню податків і зборів, обранню пріоритетних напрямів докладання владних зусиль.

У науковій літературі можемо натрапити на точку зору, згідно з якою податкова система України за своїм складом і структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн<sup>1</sup>. На думку вчених, вона створювалася за зразком європейських податкових систем<sup>2</sup> і складається з тих самих податків, які є типовими для європейських країн<sup>3</sup>. Загалом підтримуємо такий підхід, проте вважаємо, що завжди треба пам'ятати про національні особливості, які притаманні податковій системі України. Вони стосуються як її компонентів (груп податків і зборів), так і конкретного податкового інструментарію.

При цьому важливість податкової системи жодним чином не зменшує критичного ставлення до неї. Ключовою у цьому аспекті є теза “ідеальної податкової системи не існує”<sup>4</sup>. І загалом оцінка суспільством податкової си-

<sup>1</sup> І Годнюк, Д Семеній, ‘Стан і проблеми реформування податкової системи України’ *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*. Ч. 2 (ЛНАУ 2021) 49; Є Найдьон, В Сандул, ‘Напрями удосконалення податкової системи України на основі аналізу досвіду іноземних держав’ [2020] 4(1) *Юридична наука* 126.

<sup>2</sup> О Пабат, ‘Податкова система України як об’єкт правового регулювання’ [2014] 3 *Право і безпека* 74.

<sup>3</sup> Ю Дроговоз, В Дубровський, *Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення. Аналітична розробка* (Посольство Чеської Республіки в Україні 2015) 4.

<sup>4</sup> С Мережко, Н Ушолік, О Лизунова, ‘Порівняльний аналіз податкових систем зарубіжних країн та України’ [2021] 25 *Економіка та суспільство* <<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-76>>

стеми України, що є негативною, з часом не змінюється<sup>5</sup>. Хоча заради справедливості варто зазначити, що податкові системи критикувались і критикуються в усіх країнах, в усі часи<sup>6</sup>. Відповідно податкова система України, безперечно, потребує змін<sup>7</sup>. Це твердження не викликає жодних заперечень. Модернізацію вітчизняної податкової системи слід визнати обов'язковою складовою податкової реформи. Головне – у якому напрямі рухатимуться перетворювачі.

Такі характеристики податкової системи нашої держави викликають природну зацікавленість у вітчизняних вчених: практично у всіх наукових розвідках щодо специфіки правового регулювання у сфері оподаткування міститься аналіз тих чи інших ракурсів податкової системи. Водночас ставлення до правового аналізу структури податкової системи зовсім інше: крім академіка М. Кучерявенка, у фундаментальних роботах якого об'єктивно й усебічно розкриваються ці питання, можна назвати лише кількох дослідників, які вивчали різноманітні правові аспекти побудови податкової системи України на дисертаційному рівні (О. Барін, М. Дамірчиєв, І. Пирога, О. Покатаєва, О. Радишевська, Т. Цимбал). При цьому, з одного боку, має місце недостатня розробленість відповідних теоретичних положень, з другого – більшість науковців уникають звернення до цієї тематики. Напевне, фахівці-фінансисти вважають, що нібито всі проблемні питання вирішені й немає потреби втручатися в питання каркасу податкової системи ні на доктринальному, ні на законодавчому рівні. Вочевидь такий підхід зумовлений стабільністю цього системного утворення (адже виокремлення загальнодержавних і місцевих податків і зборів як складових податкової системи відбулося ще на початку її формування) і його вдаваною простотою (структурування здійснюється за лінією “загальнодержавні – всі інші”). Отже, головні зусилля представники фінансового права спрямовують на включення / виключення до/з існуючих рівнів податкової системи конкретних податків і зборів, а також на коригування їх правового механізму.

У науковому співтоваристві панівною натепер є позиція, згідно з якою податкова система – це сукупність податків і зборів, що справляються на території нашої держави. Інколи вчені відходять від дослівного цитування положень Податкового кодексу України (далі – ПК України)<sup>8</sup> і визначають податкову систему, наприклад, як сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку<sup>9</sup>. Така варіативність суттєво не впливає на сутність аналізованого феномену й повною мірою відбиває підхід, реалізований у п. 6.3 ст. 6 ПК України. Саме в такий спосіб у законодавстві було вперше нормативно закріплено

<sup>5</sup> О. Пабат, ‘Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки’ [2015] 4 Право і безпека 47.

<sup>6</sup> О. Ряба, Н. Гончарук, ‘Реформування податкової системи України в контексті міжнародної інтеграції’ [2010] 2(2) Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки 215.

<sup>7</sup> Годнюк, Семеній (н 1) 51.

<sup>8</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

<sup>9</sup> О. Замасло, І. Приймак, О. Грін, *Податкова система: навчальний посібник* (ЛНУ імені Івана Франка 2011) 29.

термін “податкова система України”, адже раніше використовувалася категорія “система оподаткування”<sup>10</sup>. Отже, фінансово-правова доктрина і законодавство у цьому питанні корелюються між собою. Натомість були періоди, коли між ними існували суттєві суперечності – податкова система ототожнювалась нормотворцем із системою оподаткування<sup>11</sup>, з системою податкових органів<sup>12</sup>, а також розглядалась як окрема від системи оподаткування категорія<sup>13</sup>. Та й визначення системи оподаткування, що містилося в ч. 4 ст. 2 Закону України “Про систему оподаткування”, ‘сукупність податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку’<sup>14</sup>, як бачимо, у ключових аспектах аналогічне сучасній дефініції податкової системи. Така термінологічна “різнобарвність” і колізійність спричиняли проблеми як на доктринальному, так і на законодавчому та правозастосовному рівнях. Тож маємо констатувати, що позиція законотворця не просто коливається – реалізовані ним підходи часто принципово різняться. При цьому зазвичай така трансформація здійснюється безпідставно.

Представники вітчизняної фінансово-правової науки зазвичай рухаються у кільватері позиції парламентарів. Зрозуміло, що це найпростіший та найменш витратний шлях, проте він практично виключає критичний аналіз нормативних приписів, а їх наукова оцінка потрібна зважаючи на “якість” чинного законодавства. Визначальне місце у цьому контексті посідає питання юридичної термінології, дотримання правил дефінітування. Вона виступає тим інструментом, який дає змогу не лише сформулювати зміст юридичного документа, а й забезпечити адекватне усвідомлення суб’єктами змісту правової вимоги<sup>15</sup>. І тут треба одразу ж перекинути місток між визначенням будь-якого явища і його побудовою (конструкцією). Вони тісно зв’язані між собою.

Інше важливе положення: структура як внутрішня будова чого-небудь властива об’єктам, що являють собою системи. Вона виділяється шляхом встановлення сутнісних, відносно стійких зв’язків між їх елементами при

<sup>10</sup> О Пабат, ‘Щодо стану правового регулювання податкової системи України’ *Адміністративне право України: сучасний стан та шляхи розвитку: матеріали науково-практичної конференції* (ХНУВС 2012) 156.

<sup>11</sup> Про Єдину робочу групу з узгодження проектів законів України та інших актів законодавства з питань реформування податкової системи: розпорядження Президента України від 10 вересня 1996 р. № 267/96-рп <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/267/96-%D1%80%D0%BF#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

<sup>12</sup> Про відзначення працівників податкової системи України: Указ Президента України від 15 липня 1997 р. № 645/97 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/645/97>> (дата звернення: 11.04.2024).

<sup>13</sup> Про утворення робочої групи для вивчення впливу податкової системи на господарську діяльність підприємств і організацій та підготовки проектів законодавчих актів щодо лібералізації податкового законодавства: розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 серпня 1994 р. № 609-р <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/609-94-%D1%80>> (дата звернення: 11.04.2024); Про склад Робочої групи з підготовки пропозицій та законопроектів щодо вдосконалення податкової системи України: розпорядження Президента України від 18 листопада 1995 р. № 416/95-рп <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/416/95-%D1%80%D0%BF>> (дата звернення: 11.04.2024).

<sup>14</sup> Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII (втратив чинність на підставі Кодексу № 2755-VI (2755-17) від 02.12.2010) <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1251-12#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

<sup>15</sup> М Любченко, *Юридична термінологія: поняття, особливості, види* (Права людини 2015) 7.

частковому або повному абстрагуванні від якісних характеристик цих елементів<sup>16</sup>. На нашу думку, можна сказати навіть категоричніше: система – це завжди структура. Наведену тезу цілковито можна екстраполювати й на податкову систему – вона завжди має каркас. Це засадничий момент: структура податкової системи в будь-який час – це виокремлення кількох рівнів. Інше питання – які підстави обираються для цього виокремлення та групування. Практика свідчить, що вони можуть бути різні.

Включення до податкової системи при її формуванні певної кількості податків (їх груп) не є самоціллю. Що ж до чинників, із урахуванням яких відбувається організація системи податків і зборів, то до них зазвичай відносять: адміністративно-територіальний устрій держави; розподіл компетенції органів держави щодо встановлення, введення і справляння податків і зборів; податковий тиск; принципи оподаткування, податкової політики та ін. В основі цих процесів лежить чіткий орієнтир, що визначає обсяг бюджетних витрат<sup>17</sup>. Вважаємо, що на цей системоутворювальний процес треба дивитися комплексно – через кругообіг публічних фінансів. Тому, на нашу думку, не слід ігнорувати бюджетні доходи, передусім – податкові надходження до бюджетів. Саме тісний зв'язок бюджетної і податкової систем є тим ключем, за допомогою якого можливо отримати ґрунтовну відповідь на запитання щодо оптимальності структури цих об'єднаних формувань.

Аналіз наукової літератури дає нам підстави виокремити кілька підходів, які реалізуються вітчизняними вченими щодо розуміння податкової системи та її структури, умовно їх можна назвати як: а) надширокий (характеризується багатоваріантністю). Його прихильники, зокрема, відносять до складових частин податкової системи України: платників податків, об'єкти оподаткування, податкову базу, ставку податку, процедуру податкового розрахунку, податковий період, термін і спосіб сплати податків, період і процедури звітування про розрахунок та сплату податків<sup>18</sup> або включають до її інституціонально-функціональної структури як компоненти: 1) систему податкового законодавства; 2) систему податків і зборів як сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів; 3) систему органів виконавчої влади, які справляють податки і збори; 4) систему адміністрування податків і зборів; 5) систему оподаткування<sup>19</sup>. У першому прикладі фактично йдеться про елементи податково-правового механізму, в другому – про формування всеохопної конструкції у сфері оподаткування; б) широкий. Науковці, які обстоюють таку точку зору, відносять до податкової системи всі інші обов'язкові платежі, що надходять до бюджетів різних рівнів<sup>20</sup>. Тож не можемо підтримати зазначений підхід, адже в такому випадку її периметр не

<sup>16</sup> П Йолон, 'Структура', *Філософський енциклопедичний словник* (В Шинкарук голова редколегії, НАН України, Ін-т філософії імені Г. С. Сковороди, Абрис 2002) 611.

<sup>17</sup> М Кучерявенко, 'Податкова система', *Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право* (М Кучерявенко голова редколегії, Право 2010) 339.

<sup>18</sup> Найдзон, Сандул (н 1) 128.

<sup>19</sup> З Варналій, 'Податкова система України: інституціонально-функціональна структура та шляхи модернізації' [2018] 2 Економічний дискурс. Міжнародний науковий журнал 18.

<sup>20</sup> Т Томнюк, *Податкова система: навчальний посібник* (ЧТЕ ДТЕУ 2022) 44.

обмежується тільки податками і зборами, і до податкової системи належати-муть, наприклад, штрафи, які за своєю сутністю не є податковими платежами; в) ототожнювальний. Автори, які дотримуються такої позиції, ототожнюють податкову систему й систему оподаткування<sup>21</sup>. Певною мірою таке розуміння наведених системних утворень було припустиме до ухвалення ПК України, але навряд чи така термінологічна непохитність є виправданою тепер, після кодифікації профільного законодавства; г) вузький. Прихильники такого підходу як складові податкової системи розглядають тільки загальнодержавні податки і збори<sup>22</sup>. На нашу думку, це хибний крок, адже таке штучне звуження різновидів податкових платежів призводить до ігнорування чинних законодавчих приписів, які передбачають встановлення, введення та справляння ще й місцевих податків і зборів; д) легальний. Він полягає у дублюванні закріпленого в ПК України визначення і дворівневої структури податкової системи. Наразі він домінує в академічному середовищі.

Вважаємо, що жодний з наведених підходів у частині структури податкової системи не є переконливим. Цілком слушною є позиція академіка М. Кучерявенка, який стверджує, що поняття “податкова система” не є виключно категорією податково-правового регулювання, адже має комплексне інституційне значення на межі бюджетного і податкового права<sup>23</sup>. Відповідно питання побудови податкової системи України є бюджетно-податковим, отже, його варто вирішувати через призму тісної “співпраці” цих провідних підгалузей фінансового права. Саме тісний зв’язок бюджетної і податкової систем є тим ключем, за допомогою якого можливо отримати ґрунтовну відповідь на запитання щодо оптимальності структури цих об’єднаних формувань.

Українські науковці за допомогою бінарної текстуальної компоненти “бюджетно-податкова” конструюють низку економіко-правових термінів, зокрема: бюджетно-податкова система<sup>24</sup>, бюджетно-податкова підсистема<sup>25</sup>, бюджетно-податкова безпека<sup>26</sup>, бюджетно-податковий механізм<sup>27</sup>, бюджетно-

<sup>21</sup> Д Мальована, Ю Старкова, М Шашко, ‘Сучасна система податків України та її основні недоліки’ [2021] 11 Юридичний науковий електронний журнал 471; А Філенко, ‘Інституційні аспекти податкової системи України та напрями підвищення їх ефективності’ [2013] 259 Культура народів Причорномор’я 77.

<sup>22</sup> М Волощук, І Матьола, Т Карабін, О Білаш, *Становлення та розвиток податкової системи України* (Видавництво Олександри Гаркуші 2021) 24.

<sup>23</sup> Кучерявенко (н 17) 339.

<sup>24</sup> М Кучерявенко, ‘Типи бюджетно-податкових систем: перспективи правового регулювання в Україні’ Проблеми вдосконалення правового регулювання місцевого самоврядування: матеріали науково-практичної конференції (Харків 2002) 243–5; І Щєбליкіна, *Фінансові системи зарубіжних країн: конспект лекцій* (Запорізький національний університет 2019) 9.

<sup>25</sup> О Олійник, ‘Сучасні теоретичні підходи до визначення функцій та завдань фінансової системи’ [2013] 181 Науковий вісник НУБІП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес 200–9.

<sup>26</sup> *Бюджетно-податкова безпека: навчальний посібник* (Г Миськів ред, ЛьвДУВС 2021) 276.

<sup>27</sup> Є Гордієнко, ‘Особливості формування бюджетно-податкового механізму розвитку фінансової бази регіону’ [2013] 5 Науковий вісник ‘Фінанси, банки, інвестиції’ 13–20; В Тарангул, ‘Методологічні основи бюджетно-податкового механізму забезпечення регіонального розвитку в Україні’ [2012] 34 Торгівля і ринок України: тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громад. харчування 181–92.

податкова політика<sup>28</sup>, бюджетно-податкове регулювання<sup>29</sup>, бюджетно-податкова реформа<sup>30</sup> і, навіть, бюджетно-податкове законодавство<sup>31</sup>. Використання такого об'єднувального фактора значною мірою виправдано пов'язаністю бюджетних і податкових важелів задля забезпечення публічних інтересів і покликано досягти суспільно корисних результатів і на макро-, і на мезорівнях. Водночас варто зауважити, що в таких двовекторних категоріях, за всієї тісної взаємозв'язаності компонентів, “лідуючою” є саме бюджетна складова. Логіка такого висновку ґрунтується на головному призначенні податкових платежів – наповненні дохідної частини бюджетів, на тому, що податок чи збір “не працює” за відсутності свого адресата (конкретного бюджету). Не випадково не знайдемо ні в науковому, ні в законодавчому вжитку термінів на кшталт “податково-бюджетний”.

Різноманітність і численність бюджетів спонукає вчених до пошуку притаманних їм загальних рис, проведення класифікації й побудови стрункої та зрозумілої бюджетної системи. Зрозуміло, що національні бюджетні системи мають свою специфіку. Сучасні науковці пропонують виокремлення певних підсистем (ланок, рівнів). Наголошується, що в зарубіжних країнах існують, як правило, три- або чотирирівневі бюджетні системи. Як приклад першої з них, наводяться Швеція (бюджет центрального уряду, бюджети ленів та бюджети комун); Велика Британія (центральный бюджет, бюджети графств та бюджети округів); Японія (центральный бюджет, бюджети префектур та бюджети муніципалітетів); країни Північної Європи (Норвегія, Фінляндія); країни Східної Європи (Польща, де функціонують: бюджет центрального уряду, бюджети воєводств та бюджети гмін). Прихильники поділу бюджетної системи на чотири рівні передусім згадують Францію (виокремлюють бюджет центрального уряду, бюджети регіонів, бюджети департаментів та бюджети комун)<sup>32</sup>, хоча в межах окресленої позиції можливі певні коливання у контексті віднесення конкретної країни до того чи іншого різновиду бюджетної системи. Зокрема, у науковій літературі можемо натрапити на твердження, що не тільки бюджетна система Франції, а й Японії

<sup>28</sup> І Чугунов, В Макогон, ‘Бюджетно-податкова політика в умовах невизначеності’ [2023] 4 *Scientia fructuosa* 19–31.

<sup>29</sup> Є Дуліба, ‘Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект’ (автореф дис докт юрид наук 2019) 2.

<sup>30</sup> М Гончаренко, ‘Вплив бюджетно-податкової реформи на зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування’ [2015] 2 *Актуальні проблеми державного управління* 105–12.

<sup>31</sup> Н Рибачок, ‘Оптимізація бюджетно-податкового законодавства як фактор зростання економіки’ *Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції. Ч. II* (Алерта 2011) 241, 244; Р Сорока, ‘Реформа бюджетно-податкового законодавств в Україні’ [2015] 2 *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія: Економічна* 138–50.

<sup>32</sup> Н Гвазава, ‘Місцеві бюджети та міжбюджетні відносини в зарубіжних країнах’ [2012] 3 *Держава та регіони. Серія: Державне управління* 108; Н Буряк, С Лукаш, ‘Зарубіжний досвід бюджетного регулювання місцевих бюджетів’ *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації. Збірник тез доповідей укладено за матеріалами Дев'ятої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених* (Тернопільський національний економічний університет 2012) 31.

складається з чотирьох ланок (державного бюджету, бюджетів місцевих органів влади, спеціальних фондів, фінансів державних підприємств)<sup>33</sup>.

Науковці обстоюють і інші підходи. Принципово інша позиція ґрунтується на протиставленні побудови бюджетних систем в унітарних і федеративних державах, стверджується, що загалом у країнах світу існують дві форми організації бюджетної системи – унітаризм і федералізм<sup>34</sup>. Наголошується, що модель бюджетної системи держави залежить від форми державного устрою (національно-територіальної організації державної влади, яка характеризує співвідношення частини держави і її органів між собою і з державою в цілому)<sup>35</sup> і може бути дворівневою в унітарних державах (Франція, Велика Британія, Італія, Данія, Норвегія, Іспанія, Швеція, Польща, Болгарія та ін.) або багаторівневою (трирівневою) у федераціях (Німеччина, США, Австралія, Австрія, Канада, Швейцарія та ін.)<sup>36</sup>. Як доконаний наводиться факт, що у федеративній, конфедеративній та унітарній державах бюджетний устрій різниться<sup>37</sup>.

Зазначений підхід вітчизняні вчені екстраполюють на бюджетну систему України. Стверджується, що наша держава є унітарною, тому вона має дворівневу бюджетну систему, що складається з державного та місцевих бюджетів<sup>38</sup>. На підтвердження такої позиції науковці відсилають до чинного законодавства та констатують, що бюджетна система України є віддзеркаленням ст. 133 Основного Закону України<sup>39</sup> щодо системи адміністративно-територіального устрою України<sup>40</sup>. Додатково наголошується, що така структурованість визначена Бюджетним кодексом України (далі – БК України)<sup>41</sup>.

На нашу думку, більш зваженою є позиція, яка враховує вітчизняні реалії та полягає в тому, що унітаризм і федералізм у чистому вигляді трапляються доволі рідко, переважно бюджетні системи містять ознаки як унітаризму, так і федералізму<sup>42</sup>. Тобто в реальному житті наявна певна гібридність цих відносин. Специфіка структури бюджетної системи України головним чином пов'язана з тим, що до складу нашої держави входить територіальне автономне утворення. Відтак, на нашу думку, республіканський бюджет (бюджет Автономної Республіки Крим) входить до бюджетної системи України

<sup>33</sup> Щєбликіна (н 24) 46, 86.

<sup>34</sup> В Дума, 'Міжнародний досвід формування бюджетного потенціалу місцевих фінансів' [2017] 13 Економіка і суспільство 1093.

<sup>35</sup> С Гусарев, А Олійник, О Слюсаренко, *Теорія права і держави: навчальний посібник* (Правова єдність 2008) 68.

<sup>36</sup> З Перощук, *Правові проблеми регулювання бюджетної системи України* (Місто 2014) 37.

<sup>37</sup> О Орлюк, *Фінансове право. Академічний курс: підручник* (Юрінком Інтер 2010) 234.

<sup>38</sup> Щєбликіна (н 24) 12.

<sup>39</sup> Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

<sup>40</sup> Перощук (н 36) 44.

<sup>41</sup> К Токарева, 'Бюджетна система', *Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право* (М Кучерявенко голова редкол, Право 2010) 55; Л Воронова, *Фінансове право України: підручник* (Прецедент, Моя книга 2006) 118.

<sup>42</sup> Дума (н 34) 1094.



як окремий різновид регіонального бюджету і є особливою ланкою бюджетної системи.

Свого часу подібної точки зору дотримувався й законотворець. Так, ч. 1 ст. 2 Закону України “Про бюджетну систему України”<sup>43</sup> передбачала, що бюджетна система складається з Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів. Тобто було закріплено, що бюджетний каркас має три рівні. З ухваленням у 2001 р. БК України<sup>44</sup> ситуація у цій частині зазнала кардинальних змін. Уже в першій редакції п. 5 ч. 1 ст. 2 зафіксовано, що бюджетна система України є сукупністю державного бюджету та місцевих бюджетів. Бюджет Автономної Республіки Крим став одним із різновидів місцевих бюджетів (ст. 5 БК України). Наведені приписи не зазнали змін у чинному БК. Натомість слід вказати, що жодні умови (територіально-адміністративні, етнічні, соціальні, історичні тощо), які є визначальними при прийнятті рішення щодо бюджетного устрою, не змінилися. До того ж, статус Автономної Республіки Крим за Конституцією України не змінився, як і бюджетно-податкові повноваження його органів. А саме Основний Закон нашої держави є пріоритетним і первинним у цьому контексті. У разі ігнорування його приписів маємо справу з довільним законодавчим диктатом (через призму БК України). Отже, наведена трансформація є вкрай сумнівною.

Не поринаючи в дискусію щодо структури бюджетної системи, пропонуємо своє бачення цієї конструкції. На нашу думку, її каркас утворюють п’ять складових: державний бюджет України, республіканський бюджет (бюджет Автономної Республіки Крим), обласні бюджети, районні бюджети, локальні бюджети (міст, селищ, сіл). Всі ці різновиди називаються в БК України, натомість останні чотири ланки законодавець об’єднує в групу місцевих. Щодо визнання бюджету Автономної Республіки Крим місцевим ми вже свою думку висловили. Водночас аналіз складу доходів (зокрема, й податкових надходжень) загального фонду бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, районних бюджетів та бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад свідчить, що вони різняться. Тому вважаємо, що варто вести мову про оптимізацію конструкції податкової системи, узгодження її з каркасом бюджетної системи: п’ять ланок податкової системи проти п’яти ланок бюджетної системи. Це відповідатиме принципів кореляції побудови бюджетної і податкової систем, а також європейському принципу максимальної податкової достатності всіх рівнів бюджетів, адресності та результативності оподаткування, зобов’язанням, які Україна визнала для себе обов’язковими у контексті виконання вимог Європейської хартії місцевого самоврядування<sup>45</sup>. Наша держава повинна забезпечити, щоб при-

<sup>43</sup> Про бюджетну систему України: Закон України в редакції Закону № 253/95-ВР від 29 червня 1995 р. (втратив чинність на підставі Бюджетного кодексу № 2542-III (2542-14) від 21.06.2001) <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/512-12#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

<sup>44</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/2456-17#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

<sup>45</sup> Європейська хартія місцевого самоврядування (м. Страсбург, 15 жовтня 1985 р.) <[https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/994\\_036#Text](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/994_036#Text)> (дата звернення: 11.04.2024).

наймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формувалася за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону (п. 3 ст. 9 Хартії).

Додатковим аргументом на користь п'ятиланковості податкової системи України може стати потреба у формуванні її структури на новій засадничій базі. Вважаємо, що слушною є пропозиція щодо віднесення до принципів організації та функціонування податкової системи в Україні принципу розподілу податкових повноважень<sup>46</sup>. Його реалізація передбачає чітке визначення меж компетенції відповідних органів щодо встановлення та введення податків і зборів на своїх територіях. Це стосується закріплення за конкретними органами повноважень у сфері встановлення, зміни або скасування податків. При цьому не можна говорити про реальну самостійність органів державної влади та органів місцевого самоврядування, які не мають власної доходної бази<sup>47</sup>. Отже, вважаємо за доцільне з метою правової оптимізації податкової системи законодавчо закріпити існування як її складових таких груп податків і зборів: загальнодержавні, республіканські (Автономної Республіки Крим), обласні, районні, локальні (міста, селища, села). Такий поділ зовсім не виключає подальшого об'єднання податкових платежів, виокремлення, наприклад, групи місцевих або регіональних податків і зборів.

У будь-якому разі в податковій системі нашої держави не повинні існувати податки або збори, які легально не віднесені до певного рівня податкової системи. Історія вітчизняного нормотворення знає випадки встановлення і справляння податкових платежів, що формально не включалися до переліку загальнодержавних і місцевих податків та зборів (наприклад, збору на розвиток рекреаційного комплексу в Автономній Республіці Крим та збору на розвиток пасажирського електротранспорту в Автономній Республіці Крим). Таке порушення принципів структурованості й системності податкового законодавства не кануло в минуле. Майже десять років тому було встановлено військовий збір, тимчасовий податковий платіж, що сплачується платниками досі, проте не згадується в статтях 9 і 10 ПК України. Зазначена вада податкового законодавства зумовлює необхідність перегляду профільного кодексу, закріплення умов унеможливлення повторення подібних ситуацій, фіксації чіткої та зрозумілої структури вітчизняної податкової системи.

Висновки. Підсумовуючи наше дослідження, вважаємо за необхідне вказати на доцільність враховувати при здійсненні наукових розвідок, при проведенні законопроектної роботи щодо конструювання податкової системи України її безпосередню пов'язаність з бюджетною системою та зважати на особливості сучасних вітчизняних реалій та європейську перспективу нашої держави. Задля усунення прогалин у чинному законодавстві та "підняття" рівня регламентації ключових питань конструювання податкової та

<sup>46</sup> О Барін, 'Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи' (автореф дис канд юрид наук 2018) 11.

<sup>47</sup> Барін (н 46) 13.

бюджетної систем доречно закріпити їх дефініцію та структуру в Конституції України. Варто внести зміни та доповнення і до ст. 95 Основного Закону нашої держави щодо встановлення бюджетної і податкової систем України виключно Конституцією України. Задля реалізації наведених положень потрібно здійснити відповідне коригування нормативних приписів Бюджетного і Податкового кодексів України, деяких інших вітчизняних законодавчих актів.

## REFERENCES

### Bibliography

#### *Authored books*

1. Drohovor Yu, Dubrovskiy V, *Instytutsiini problemy ukrainskoi podatkovoi systemy ta shliakhy yikh vyrishennia: analitychna rozrobka* (Posolstvo Cheskoj Respubliky v Ukraini 2015).
2. Husariev S D, Oliinyk A Yu, Sliusarenko O L, *Teoriia prava i derzhavy: navchalnyi posibnyk* (Pravova yednist 2008).
3. Liubchenko M I, *Yurydychna terminolohiia: poniattia, osoblyvosti, vydy* (Prava liudyny 2015).
4. Orliuk O P, *Finansove pravo. Akademichnyi kurs: pidruchnyk* (Yurinkom Inter 2010).
5. Peroshchuk Z I, *Pravovi problemy rehuliuvannia biudzhethnoi systemy Ukrainy* (Misto 2014).
6. Shcheblykina I O, *Finansovi systemy zarubizhnykh krain: konspekt leksi* (Zaporizkyi natsionalnyi universytet 2019).
7. Tomniuk T L, *Podatkova systema: navchalnyi posibnyk* (ChTEI DTEU 2022).
8. Voloshchuk M H, Matola I I, Karabin T O, Bilash O V, *Stanovlennia ta rozvytok podatkovoi systemy Ukrainy* (Vydavnytstvo Oleksandry Harkushi 2021).
9. Voronova L K, *Finansove pravo Ukrainy: Pidruchnyk* (Pretsedent 2006).
10. Zamaslo O T, Pryimak I I, Hrin O V, *Podatkova systema: navchalnyi posibnyk* (LNU imeni Ivana Franka 2011).

#### *Edited books*

11. *Biudzhethno-podatкова bezpeka: navchalnyi posibnyk* (H Myskiv red, LvDUVS 2021).
12. Kucheriavenko M, 'Podatkova systema', *Velyka ukrainska yurydychna entsyklopediia: u 20 t. T. 6: Finansove pravo* (M Kucheriavenko holova redkol, Pravo 2010) 339.
13. Tokarieva K, 'Biudzhethna systema', *Velyka ukrainska yurydychna entsyklopediia: u 20 t. T. 6: Finansove pravo* (M Kucheriavenko holova redkol, Pravo 2010) 55.
14. Yolon P, 'Struktura', *Filosofskyi entsyklopedychnyi slovnyk* (V Shynkaruk holova redkol, NAN Ukrainy, In-t filosofii imeni H. S. Skovorody, Abrys 2002) 611.

#### *Journal articles*

15. Chuhunov I, Makohon V, 'Biudzhethno-podatкова polityka v umovakh nevyznachenosti' [2023] 4 *Scientia fructuosa* 19–31.
16. Duma V L, 'Mizhnarodnyi dosvid formuvannia biudzhethnoho potentsialu mistsevykh finansiv' [2017] 13 *Ekonomika i suspilstvo* 1093–99.
17. Filenko A S, 'Instytutsiini aspekty podatkovoi systemy Ukrainy ta napriamy pidvyshchennia yikh efektyvnosti' [2013] 259 *Kul'tura narodov Prichernomor'ja* 77–80.
18. Gvazava N H, 'Mistsevi biudzhety ta mizhbiudzhethni vidnosyny v zarubizhnykh krainakh' [2012] 3(39) *Derzhava ta rehiony. Seriia: Derzhavne upravlinnia* 108.
19. Honcharenko M V, 'Vplyv biudzhethno-podatkovoi reformy na zmitsnennia finansovoi osnovy mistsevoho samovriaduvannia' [2015] 2 *Aktualni problemy derzhavnoho upravlinnia* 105–12.
20. Hordiienko Ye S, 'Osoblyvosti formuvannia biudzhethno-podatkovoho mekhanizmu rozvytku finansovoi bazy rehionu' [2013] 5 *Naukovyi visnyk: Finansy, banky, investytsii* 13–5.

21. Malovana D O, Starkova Yu O, Shashko M D, 'Suchasna systema podatkov Ukrainy ta yii osnovni nedoliky' [2021] 11 Yurydychni naukovyi elektronnyi zhurnal 469–72.
22. Merezko S P, Usholik N R, Lyzunova O M, 'Porivnialnyi analiz podatkovykh system zarubizhnykh krain ta Ukrainy' (2021) 25 Ekonomika ta suspilstvo <<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-76>>.
23. Naidon Ye M, Sandul V A, 'Napriamy udoskonalennia podatkovoi systemy Ukrainy na osnovi analizu dosvidu inozemnykh derzhav' [2020] 4 Yurydychna nauka 125–32.
24. Oliinyk O O, 'Suchasni teoretychni pidkhody do vyznachennia funktsii ta zavdan finansovoi systemy' [2013] 181 Naukovyi visnyk NUBIP Ukrainy 200–9.
25. Pabat O V, 'Skladovi elementy podatkovoi systemy Ukrainy ta yikh orhanizatsiino-pravovi zviazky' [2015] 4 Pravo i bezpeka 47–50.
26. Pabat O V, 'Podatkova systema Ukrainy yak ob'iekt pravovoho rehuliuвання' [2014] 3 Pravo i bezpeka 71–5.
27. Riaba O I, Honcharuk N V, 'Reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy v konteksti mizhnarodnoi intehtatsii' [2010] 2(2) Visnyk Khmelnytskoho natsionalnogo universytetu 212–5.
28. Rybachok N P, 'Optimizatsiia biudzhethno-podatkovoho zakonodavstva yak faktor zrostantia ekonomiky' [2011] II Finansove pravo u XXI storichchi: zdobutky ta perspektyvy 241–4.
29. Soroka R S, 'Reforma biudzhethno-podatkovoho zakonodavstva v Ukraini' [2015] 2 Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnogo universytetu vnutrishnikh sprav 138–50.
30. Taranhul V, 'Metodolohichni osnovy biudzhethno-podatkovoho mekhanizmu zabezpechennia rehionalnogo rozvytku v Ukrainy' [2012] Torhivlia i rynok Ukrainy 181–92.
31. Varnalii Z S, 'Podatkova systema Ukrainy: instytutsionalno-funktsionalna struktura ta shliakhy modernizatsii' [2018] 2 Ekonomichnyi dyskurs. Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal.

*Conference papers*

32. Buriak N B, Lukash S V, 'Zarubizhnyi dosvid biudzhethnogo rehuliuвання mistsevykh biudzhethiv' v *Ekonomichnyi i sotsialnyi rozvytok Ukrainy v XXI stolitti: natsionalna identychnist ta tendentsii hlobalizatsii: materialy IX mizhnar nauk-prakt konferentsii* (Ternopil'skyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet 2012) 10.
33. Hodniuk I V, Semenii D V, 'Stan i problemy reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy' v *Aktualni problemy suchasnoho biznesu: oblikovo-finansovyi ta upravlinskyi aspekty: materialy III mizhnar nauk-prakt internet-konferentsii* (LNAU 2021) 49-3.
34. Kucheriavenko M P, 'Typy biudzhethno-podatkovykh system: perspektyvy pravovoho rehuliuвання v Ukraini' v *Problemy vdoskonalennia pravovoho rehuliuвання mistsevoho samovriaduvannia: materialy nauk-prakt konferentsii* (Kharkiv 2002) 243-3.
35. Pabat O V, 'Shchodo stanu pravovoho rehuliuвання podatkovoi systemy Ukrainy' v *Administratyvne pravo Ukrainy: suchasnyi stan ta shliakhy rozvytku: materialy nauk-prakt konferentsii* (KhNUVS 2012) 155-3.

*Theses*

36. Barin O R, 'Pravovi osnovy podatkovoi systemy Ukrainy: suchasnyi stan, osnovni elementy, pryntsyipy' (avtoref dys kand yuryd nauk, 2018).
37. Duliba Ye V, 'Fiskalna funktsiia derzhavy: administratyvno-pravovyi aspekt' (avtoref dys kand yuryd nauk, 2019).

Ihor Krynytskyi

THE STRUCTURE OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE:  
PROSPECTS OF LEGAL OPTIMIZATION

**ABSTRACT.** The permanent transformation of social relations in the field of taxation predominantly requires a timely response from financiers, a consensus of parliamentarians over not only the defining of the tax system, but also regarding the construction of the main tax and legal categories, securing the principles of taxation, regulation of the legal mechanism of specific taxes and fees. Instead, the concept of creating the tax system of Ukraine has not yet been framed and the detailing of its structural elements remains on the sidelines of scientific interests.

The article is aimed at systematizing scholars' views as well as approaches implemented in domestic legislation concerning the construction of the tax system, elucidation of its specifics, its correlation with the structure of the budget system, and outlining the effective vectors of the legal construction.

The history of domestic rule making knows cases of assigning and collecting tax payments that were not formally included in the list of national and local taxes and fees (for example, a fee for the development of a recreational complex in the Autonomous Republic of Crimea and a fee for the development of passenger electric transport in the Autonomous Republic of Crimea). This type of violation of the principles of structure and consistency in tax legislation did not become the thing of the past. Almost ten years ago, a military contribution was established, a temporary tax payment that is still paid by taxpayers, but is not mentioned in Articles 9 and 10 of the Tax Code of Ukraine. The specified flaw in the tax legislation stipulates the need to revise the specialized code, establish the conditions for preventing the repetition of similar situations, and devise a clear and understandable structure of the domestic tax system. It has been substantiated that, in view of the need to adhere to the principle of correlation in the construction of budget and tax systems, as well as the European principle of maximum tax sufficiency of all levels of budgets, targeting and effectiveness of taxation, it is expedient to form the structure of the tax system of Ukraine on a new foundation and legislate the presence of the following groups of taxes and fees as its constituents: national, republican (the Autonomous Republic of Crimea), regional, district, local (cities, towns, villages).

The conclusions emphasize that while undertaking scientific research and conducting legislative work on the design of the tax system of Ukraine it is necessary to take into consideration its interconnection with the budget system, to bear in mind the peculiarities of modern domestic realities and the European perspective of our country.

The recommendations regarding the introduction of amendments and additions to the Fundamental Law of our state, as well as proposals for the correction of normative prescriptions of the Budget and Tax Codes of Ukraine, some other domestic legislative acts have been substantiated.

**KEYWORDS:** tax law; budget system; tax system; structure; national taxes and fees; regional tax payments; local taxes and fees; tax legislation of Ukraine.